



ЩОДО МІСЦЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ В СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Бондаренко Марія Олександрівна,

аспірантка кафедри фінансового права,

Національний юридичний університет

імені Ярослава Мудрого,

Україна, м. Харків

e-mail: mariya_bondarenko_93@mail.ru

ORCID 000-0002-1873-5473

Розглянуто актуальні питання нового для українського податкового права правового явища – податкового планування. Значною мірою увагу зосереджено на ідеї парадоксальності явища податкового планування. На основі дослідження правових, філософських і лінгвістичних позицій науковців зроблено висновок про податкове планування як «правове утворення» в системі філософських термінів і «правовий інститут» у системі податкового права.

Ключові слова: податкове планування; категорія; система права; правове утворення; інститут податкового права.

Постановка проблеми. Податкове планування на сьогодні є досить парадоксальним правовим явищем. З одного боку, воно пронизує всі відносини, пов'язані зі сплатою й адмініструванням податків, від самого початку їх існування. З іншого – українське законодавство, а, подекуди й наука, досі взагалі не визнають можливості його буття. На нашу думку, податкове планування є своєрідною «тіною оподаткування»: будучи нерозривно пов'язаним із ним, інколи у спробі його розглядіти воно може ставати невидимим, що, зрештою, не свідчить про його відсутність. Часто позиція податкових органів теж зводиться до порівняння податкового планування з тінню, але в іншому контексті. Вони ототожнюють податкове планування з неправомірною діяльністю щодо податків – ухиленням чи обходом. Так, С. Г. Пепеляєв стверджує, що існують випадки, коли фіскальні органи відмовляли на запит платника податків стосовно роз'яснення певного законодавчого положення щодо можливості правомірно скористатися певною

податковою пільгою, аргументуючи таку відмову небажанням сприяти ухиленню від сплати податків [1, с. 397].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Попри значну актуальність проблеми, питання визначення податкового планування в системі податкового права й філософських термінів наразі ґрунтовно не досліджувались. Окремі її аспекти висвітлювались у публікаціях представників різних галузей права, наприклад, фінансового (А. В. Глінов, Т. О. Гусєва, С. Г. Пєпєляєв, Т. С. Позднякова, Г. В. Россіхіна), теорії держави та права (Л. В. Авраменко, С. С. Алексєєв, О. В. Малько, М. І. Матузов, О. В. Петришин, М. В. Цвік). Певною мірою зазначені питання розглядалися і лінгвістами (В. І. Даль, С. І. Ожегов, Д. М. Ушаков та ін.).

Мето даного дослідження є визначення природи, сутності та місця податкового планування в системі податкового права, що значною мірою має сприяти розвитку цього правового явища в науці та його впровадженню у вітчизняне законодавство.

Виклад основного матеріалу. Для того, щоб зрозуміти природу податкового планування, необхідно визначитися щодо типу правових явищ, яким воно належить. Так, Г. В. Россіхіна характеризує податкове планування як правову категорію, зазначаючи, що воно є організацією діяльності платника податків задля мінімізації його податкових зобов'язань на тривалий період без порушення норм законодавства [2]. Такої ж думки щодо характеристики податкового планування як правової категорії дотримується й С. А. Супруненко [3, с. 138]. Автори підручника «Актуальні проблеми кримінального права» визначають поняття «податкове планування» через категорію [4, с. 212]. Ми не можемо погодитися з таким підходом, оскільки вважаємо, що податкове планування не може характеризуватися визначенням «категорія». На обґрунтування нашої позиції наведемо такі аргументи.

Пізнання категорії було об'єктом вивчення ще за часів давньогрецьких філософів. Наприклад, у своїй праці «Категорія» Аристотель уперше дав визначення категорії у звичному для нас значенні, адже до цього терміном

«категорія» охоплювалось явище «звинувачення», і охарактеризував її як основну, родову ознаку.

Натомість античний філософ уперше визначив категорію як найбільш загальні та одночасно найпростіші типи об'єктів дійсності, їх форми відносин та якостей. Аристотель називав категорії «алфавітом світу», за допомогою якого можна будувати більш складні поняття про нього [5, с. 186].

Поклавши початок принципово новому трактуванню поняття «категорія», Аристотель створив окремий науковий напрям дослідження цього терміна. Однак усі його послідовники в основу вивчення «категорії» вкладали ідею про них Аристотеля. Так, на думку С. І. Ожегова, категорією є «загальне поняття, що відображає найбільш суттєві зв'язки і відношення реального життя та пізнання» [6, с. 203]. Д. М. Ушаков характеризував «категорію» як «найвище родове поняття, що визначає який-небудь найбільш загальний, відсторонений розряд явищ, предметів чи їх ознак» [7, с. 432]. З лінгвістичної точки зору зміст «категорії» також визначається як «основне логічне поняття, яке відбиває найзагальніші закономірні зв'язки й відношення, що існують у реальності [8, с. 274]. На нашу думку, досить точно характеризує «категорію» М. М. Розенталь, який визначає категорії як основні «вузли» пізнання, в яких виражаються найбільш важливі й суттєві сторони явищ [9, с. 182].

Філософське й лінгвістичне тлумачення терміна «категорія» відображають її зміст у правовому розумінні. Правова категорія – це абстрактне поняття, що охоплює значну кількість правових явищ, об'єднаних спільними ознаками – призначенням, змістом, властивостями тощо, та виступає опорним пунктом пізнання як у праві взагалі, так і в певній галузі зокрема. За рівнем узагальнення правового змісту, який відображає категорія, можна виділити такі її типи: а) найбільш загальні, якими оперує теорія права; б) фундаментальні для окремої науки права.

Таким чином, поняття «податкове планування» навряд чи зараз можна відносити до категорії права. Перш за все, такий висновок ґрунтується на неповній сформованості цього поняття, особливо в українській податково-

правовій науці. Сьогодні вчені дискутують з приводу його визначення взагалі, суспільних відносин, які воно охоплює, його розмежування з суміжними поняттями, а інколи й з приводу можливості його існування взагалі (така позиція часто притаманна контролюючим органам). По-друге, необхідно враховувати той факт, що категорії є точками опори не тільки науки, а й законодавства. Натомість податкове планування в українському законодавстві прямо не закріплене, воно тільки витікає зі змісту законодавства. Більш того, правові норми, на яких ґрунтується податкове планування, не обмежуються виключно межами податкового права, а розпорочені в інших галузях. Тому вести мову про податкове планування як загальноправову категорію певною мірою абсурдно.

Отже, значне в правовому значенні, певною мірою фундаментальне в межах своєї підгалузі права, але не сформоване правове явище, на нашу думку, не може називатися категорією. Зазначимо, що перспектива характеристики податкового планування як категорії є доречною й корисною для узагальнення, систематизації та розвитку податкового права і законодавства. Однак, враховуючи специфічність й особливості податкового планування, можемо охарактеризувати його як своєрідне правове утворення. На нашу думку, характеристика податкового планування як певного правового утворення найбільш точно відображає його реалії. Етимологія податкового планування поринає саме в право, а не в історію, психологію, економіку, будь-які інші суспільні явища, тобто воно є саме таким, що утворилося з права й існує на його підставі.

Якщо припустити, що податкове планування не може бути категорією в праві, а існує як певне правове утворення, то для більш точної його характеристики необхідно визначити місце податкового планування в праві, а точніше – в його системі. Сьогодні юридична наука має досить усталені погляди на систему права, основна різниця між якими полягає в деталізації її структурних елементів. Так, найбільш поширеним є підхід, за яким складовими системи права є правові норми, інститути права, підгалузі права, галузі права

[10, с. 249]. У той же час деякі вчені поміж тим виділяють також субінститут як складову частину системи права [11, с. 219]. Досить нетиповим для нашої правової традиції є підхід Марка ван Хука. Вчений основними будівними блоками системи права називає «правові норми», «правові поняття», «правові принципи», «правові вислови», «правові інститути» чи комбінації цих понять [12, с. 156]. Такий підхід, як зазначалось вище, незвичний для вітчизняної правової думки, але слід відмітити, така нетиповість певною мірою відіграє підсилюючу роль в його актуальності. Проте глибокі дослідження системи права та її структурних елементів – предмет вивчення теорії права, що не є метою даної роботи. Зі свого боку, хотілося б відмітити визначення «правових понять» за Марком ван Хуком. Учений вважає, що вони «відсилають до норм і в цілому являють собою шкарлупу, під якою приховується цілий комплекс прав, обов'язків, свобод, компетенцій і т.д.». На нашу думку, такий підхід є досить своєрідним, однак заслуговує на увагу. Хотілося б додати, що більш влучною є характеристика правових понять як «підґрунтя» на противагу визначенню «шкарлупа».

Повернемося до традиційної побудови у вітчизняній науці системи права. На нашу думку, податкове планування охоплюється змістом правового інституту. Однак своєрідність і складність природи податкового планування подекуди не співпадає з визначеннями та ознаками інституту права. Інститут права визначається як «уособлена група правових норм, які регулюють однорідні суспільні відносини конкретного виду» [10, с. 250]. Ведучи мову про податкове планування, складно назвати його уособленою групою правових норм, адже норми законодавства, що регулюють діяльність платника податків стосовно його податкового планування, доволі розпорошені не тільки в межах Податкового кодексу України, а містяться й в інших законодавчих актах. Більш того, право платника податків на податкове планування часто просто впливає зі змісту норм, які, на перший погляд, жодним чином з ним не пов'язані. Дещо схожа картина виникає й при аналізі визначення інституту права, за яким ним визнається «порівняно невелика, стійка група правових норм, що регулюють

певний різновид суспільних відносин» [11, с. 219]. Ми також не можемо назвати групу норм, що регулюють податкове планування, невеликою, адже, як зазначалось вище, законодавчі норми, що визначають податкове планування, розосереджені у значній кількості законодавчих актів, при цьому обсяг таких норм чималий.

Автори підручника «Загальна теорія держави та права» називають такі ознаки інституту права: а) ним регулюється певна частина однорідних суспільних відносин; б) формує одну або декілька галузей права; в) становить логічно замкнуту, окрему сукупність норм; г) існує автономно в межах галузі (галузей) права та в певній незалежності від інших інститутів права [10, с. 250]. Проаналізувавши зазначені ознаки інституту права, що, здавалось би, є досить загальними й такими, що доволі точно характеризують будь-який інститут права, ми ще раз стикаємося з непростою та незвичною природою податкового планування. По-перше, ми не можемо охарактеризувати податкове планування як таке, що могло б становити логічно замкнуту, окрему сукупність норм. Вище ми вже пояснювали це розпорошеністю норм, що мають відношення до податкового планування, та відсутністю будь-якої, навіть найпростішої, систематизації таких норм. По-друге, явище податкового планування не може існувати незалежно ні в межах галузі права, ні відносно інших інститутів права. Однією з особливостей податкового планування є взаємодія абсолютно різних, але детермінуючих одна одну правових норм між собою. Така комплексна взаємодія, зрештою, й обумовлює право платника податків на податкове планування.

Відтак, очевидним є, що податкове планування за своєю природою все ж є інститутом права, однак у силу своєрідності природи не може охоплюватись усталеними поглядами на інститут права та його ознаки. Кардинально іншим є погляд на правові інститути Марка ван Хука, який визначає їх просто як набір принципів, норм і понять, що більшою мірою є підсистемами, аніж будівельними блоками [12, с. 156]. Треба зазначити, що таке визначення охоплює податкове планування. Виникає тільки питання щодо підсистемності.

Адже для того, щоб певне явище могло називатися системою, воно повинне відповідати низці ознак. Так, за В. Далем, система – це порядок розташування частин цілого, перебіг чого-небудь у послідовному, певному порядку [13]. У свою чергу С. І. Ожегов визначав систему як певний порядок у розташуванні та зв'язку дій [14, с. 619]. Марк ван Хук, аналізуючи подібні визначення, називає їх такими, що характеризують систему в дуже сильному значенні. Відштовхуючись від них, нескладно довести, що більшість системних явищ не є системами. Науковець наголошує, що відкрита, незакінчена й не повністю узгоджена нормативна цілісність уже може йменуватися системою. Він цілком правомірно стверджує, що система певною мірою вимагає лише деякої структури, певних взаємовідносин між її складовими, що надають можливість сприймати її як дещо відмінне від сукупності неупорядкованих елементів та від інших систем [12, с. 148].

На підтвердження того, що податкове планування є правовим інститутом, хотілося б навести досить влучне його визначення, надане С. С. Алексєєвим: «окремі утворення, юридичні режими чи комплекси взаємопов'язаних правових утворень та режимів, що являють собою юридично діючі форми вирішення життєвих проблем» [15, с. 219]. Як бачимо, наведене визначення не тільки поглинає собою всі аспекти податкового планування, воно враховує його особливість у тому, що податкове планування з філософської точки зору – це правове утворення.

Висновки. Отже, для повного й точного аналізу будь-якого явища необхідно дослідити його природу, його першооснову – місце в системі права та філософських понять. Ототожнення із суміжними термінами та підміна понять на цьому рівні може призвести до неконструктивного розуміння податкового планування в цілому. Тому ми хочемо запропонувати підхід, за яким податкове планування в системі філософських термінів не може сьогодні претендувати на визначення «категорія», натомість воно найбільш точно характеризується поняттям «правове утворення». Стосовно місця податкового планування серед структурних елементів системи права вважаємо, що навіть

попри складну й доволі нестандартну природу воно є інститутом податкового права.

Список літератури:

1. Пепеляев С. Г. Основы налогового права: учеб.-метод. пособие. Москва: Инвест Фонд, 2000. 496 с.
2. Россіхіна Г. В. Податкове планування: концепція правового регулювання. URL: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/vkhnu/Pravo/2009_841/33.pdf (дата звернення: 10.12.2016).
3. Супруненко С. А. Податкове планування на підприємствах малого бізнесу. *Актуальні проблеми економіки*. Київ, 2009. № 4 (94). С. 135–144.
4. Попович В. М., Трачук П. А., Андрушко А. В., Логін С. В. Актуальні проблеми кримінального права: навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2009. 256 с.
5. Губін В. Д., Сидорина Т. Ю., Филатов В. П. Філософія. Москва: ТОН-Остоже, 2001. 704 с.
6. Ожегов С. Словарь русского языка. Москва: Русский язык, 1986. 797 с.
7. Толковый словарь русского языка / под ред. Д. Н. Ушакова. Москва: Альта-Принт, 2005. 1216 с.
8. Великий тлумачний словник української мови / упоряд. Т. В. Ковальова. Харків: Фолю, 2005. 767 с.
9. Познякова Т. С. Питання співвідношення категорій і понять бюджетного права України. *Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права*. 2003. URL: <http://www.univer.km.ua/visnyk/576.pdf> (дата звернення: 25.03.2017).
10. Загальна теорія держави і права: підручник для студ. юрид. ВНЗ / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.
11. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юристъ, 2001. 776 с.
12. Марк ван Хук. Право как коммуникация / пер. с англ. М. В. Антонова, А. В. Полякова. Санкт-Петербург: Университетский издательский консорциум, 2012. 288 с.
13. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. URL: <http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Dal-term-37214.htm> (дата звернення: 12.01.2017).
14. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. 4-е изд., доп. Москва: А ТЕМП, 2006. 944 с.
15. Алексеев С. С. Теория права. Москва: БЕК, 1995. 320 с.

References:

1. Pepeljaev, S.G. (2000). *Osnovy nalogovogo prava*. Moskva: Invest Fond [in Russian].
2. Rossikhina, H.V. (2009). *Podatkove planuvannia: kontseptsia pravovoho rehuliuвання*. URL: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/vkhnu/Pravo/2009_841/33.pdf [in Ukrainian].
3. Suprunenko, S.A. (2009). *Podatkove planuvannia na pidprijemstvakh maloho biznesu. Aktualni problemy ekonomiky*. Kyiv, 4 (94), 135–144 [in Ukrainian].
4. Popovych, V.M., Trachuk, P.A., Andrushko, A.V., Lohin, S.V. (2009). *Aktualni problemy kryminalnogo prava*. Kyiv: Yurinkom Inter [in Ukrainian].
5. Hubin, V. D., Sydoryna, T.Iu., Fylatov, V.P. (2001). *Filosofia*. Moskva: TON-Ostozhe [in Russian].
6. Ozhegov, S. (1986). *Slovar' russkogo jazyka*. Moskva: Russkij jazyk [in Russian].
7. *Tolkovyj slovar' russkogo jazyka*. (2005). D.N. Ushakov (Ed.). Moskva: Al'ta-Print [in Russian].

8. Velykyi tлумachnyi slovnyk ukraïnskoi movy. (2005). T. V. Kovalova (Ed.). Kharkiv: Folio [in Ukrainian].
9. Pozniakova, T.S. (2003). Pytannia spivvidnoshennia katehorii i poniat biudzhethnoho prava Ukraïny. *Visnyk Khmelnytskoho instytutu rehionalnoho upravlinnia ta prava*. URL: <http://www.univer.km.ua/visnyk/576.pdf> [in Ukrainian].
10. Tsvik, M.V., Petryshyn, O.V., Avramenko, L.V. et al. (2009). Zahalna teoriia derzhavy i prava. M.V. Tsvik, O.V. Petryshyn (Ed.). Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
11. Teorija gosudarstva i prava. (2001). N.I. Matuzov, A.V. Mal'ko. (Ed.). Moskva: Jurist [in Russian].
12. Mark van Huk. (2012). Pravo kak kommunikacija. per. s angl. M.V. Antonova, A.V. Poljakova. Sankt-Peterburg: Universitetskij izdatel'skij konsorcium [in Russian].
13. Dal', V. Tolkovyj slovar' zhivogo velikoruskogo jazyka. URL: <http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Dal-term-37214.htm> [in Russian].
14. Ozhegov, S.I., Shvedova, N.Ju. (2006). Tolkovyj slovar' russkogo jazyka. Moskva: A TEMP [in Russian].
15. Alekseev, S.S. (1995). Teorija prava. Moscow: BEK [in Russian].

Бондаренко М. А. О месте налогового планирования в системе налогового права.

Рассмотрены актуальные проблемы прогрессивного, нового для украинского налогового права, правового явления – налогового планирования. Основное внимание сосредоточено на идее парадоксальности явления налогового планирования. На основе исследования правовых, философских и лингвистических позиций ученых сделаны выводы о налоговом планировании как «правовом образовании» в системе философских терминов и «правового института» в системе налогового права.

Ключевые слова: налоговое планирование; категория; система права; правовое образование; институт налогового права.

Bondarenko M. Place of tax planning in tax law.

Current problems of progressive, new for Ukrainian tax law, legal phenomenon – tax planning are considered. The main focus is on the paradoxical idea of the phenomenon of tax planning. Based on the study of legal, philosophical and linguistic positions of scientists, conclusions were drawn about tax planning as a «legal education» in the system of philosophical terms and «legal institution» in the tax law system.

Keywords: tax planning; legal category; legal system; legal establishment; tax law institute.

Надійшла до редколегії 28.04.2016 р.